Building a better working world

Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak No:27
Maslak, Sarıyer 34398
İstanbul - Turkey

Tel: +90 212 315 3000
Fax: +90 212 234 1067
ey.com
Ticaret Sicil No : 479919
Mersis No: 0-6010-2772-0400010

Özel maliyet bedellerinin itfasında “azalan bakiyeler usulüyle amortisman” yöntemi uygulanıp uygulanamayacağı üzerine bir değerlendirme

Av. Fatma Berna Alkan

Giriş

Özel maliyet bedelleri, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin kiracıları veya işletme hakkı sahipleri tarafından bunların iktisadi kıymetlerini artırmak amacıyla yapılan giderler bütünüdür. Yazımızın devamında “özel maliyet bedellerinin itfası başlıklı” Kanun maddesi hükmünün öncelikle vergi dairelerince ne şekilde anlaşıldığı ve uygulamadaki durumu açıklanacak olup sonrasında ise madde hükmünde yer verilen “eşit yüzdelerle itfa edilme” kavramı hukuki boyutta irdelenecektir.

Özel maliyet kavramı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK), “Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması” başlıklı 272. maddesinde:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

…

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”

ifadesine yer verilmiş olup, bu hüküm uyarınca “özel maliyet” kavramı; bir iktisadi işletme tarafından faaliyetini yürütmek amacıyla kiralanan gayrimenkullerle ilgili olarak, kiracı tarafından yapılan ve kiralanan gayrimenkulün iktisadi değerini ve ekonomik ömrünü devamlı suretle artıran harcamaların toplamı şeklinde tanımlanabilecektir.

Özel maliyet bedellerinin itfası

Yine VUK’un, “Özel maliyet bedellerinin itfası” başlıklı 327. maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272’nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği düzenlenmiştir.

İşletmelerin, kiraladıkları taşınmazın iktisadi faaliyetini artırması maksadıyla yapmış olduğu harcamalar duran varlık niteliğinde olduğundan bu harcamalar dönem gideri şeklinde doğrudan kaydedilmeyerek amortisman yöntemi ile itfa edilirler.[1]

Söz konusu maddede belirtildiği üzere gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin kiracıları veya işletme hakkı sahipleri tarafından yapılan ve bunların iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artıran giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecektir. Bu giderlerin ne şekilde itfa edileceği hususunda kanun maddesinde "eşit yüzdeler" ifadesi kullanılmış olup kira süresine göre eşit yüzdelerce itfa edilecektir.

333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde kira süresi belirlenmemiş gayrimenkullere ilişkin özel maliyet bedellerinin ne şekilde itfa edileceği düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu özel maliyet bedelleri faydalı ömrü beş yıl kabul edilerek her yıl %20 oranıyla itfa edileceklerdir. Gayrimenkulün uzun süreli kiralamalarında ise nasıl itfa edileceği konusu tartışmalıdır. Ancak Kanun'un ruhuna uygun olan kira süresi boyunca amortismana tabi tutulmasıdır.

Kanun maddesinde amortisman yöntemi normal veya azalan bakiye şeklinde belirlenmemiş olup yalnızca eşit yüzdelerle itfa edilmesi ifadesi kullanılmakla yetinilmiştir. Bu hususta öncelikle amortisman yöntemlerine bakmamız gerekecektir.

Amortisman yöntemleri

Özel maliyet bedellerinin itfa edilmesi hususunda biri normal amortisman diğeri azalan bakiyeler usulüyle amortisman olmak üzere iki amortisman yöntemini değerlendirebiliriz.

VUK'un "Normal amortisman" başlıklı 315. maddesinde; "*Mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır."* şeklinde açıklanmıştır.

Normal amortismanı, iktisadi kıymetin belirli süre içerisinde, eşit miktarlarda olmak suretiyle her yıl itfa edilmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Diğer bir yöntem olarak azalan bakiyeler yöntemiyle ilgili ise VUK'un "Azalan bakiyeler usulüyle amortisman" başlıklı mükerrer 315. maddesinde;

"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.
Bu usulün tatbikinde;
1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.
2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.
Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir."

[1] Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Genel Muhasebe ve Teorisi ve Uygulama Esasları, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, Ankara, 1969, s. 226.

hükümlerine yer verilmiştir.

Azalan bakiyeler usulü yöntemi yatırım ve teşvikin desteklenerek üretim ve verimliliğin artırılması amacıyla getirilmiştir. Bu yöntemde oran, normal amortisman oranının iki katı olacak olup her yıl aynı oran, önceki yıllara ait birikmiş amortismanların indirildiği değere uygulanması şeklinde gerçekleşir.[2] Azalan bakiyeler usulünde de her yıl eşit yüzde uygulanmaktadır. Son yıl ise kalan tutar tamamen yok edilir. Ancak burada da son yıla isabet eden tutarın yine aynı yüzdelik içinde kaldığı düşünülebilir.

Özel maliyetlerin itfası maddesinde hangi amortisman yöntemi uygulanacağı veya hangisinin uygulanmayacağı noktasında bir belirleme yapılmamıştır. Eşit yüzde ifadesini göz önüne aldığımızda iki amortisman yönteminin de uygulanabileceği hususu değerlendirmeye alınabilecektir.

Vergi idaresinin görüşü

Vergi idaresinin özelgelerinde yer alan ve tartışmaya yer verilmeyecek şekilde kabul edilen ortak görüş kanun maddesindeki eşit yüzdelerle itfa hükmünün eşit miktar ve tutarda anlaşılması gerektiği ve bu sebeple azalan bakiyeler usulü ile amortisman yönteminin uygulanamayacağı yönündedir.

Nitekim Adana Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özelgede özel maliyet bedellerinin kira süresince eşit tutarlarda amortismana tabi tutulması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.“…*Yukarıdaki açıklamalara göre; şirketinizce kiralanan arsa üzerine yapılan fabrika binası ile idari bina inşaatına ait normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki harcamaların, iktisadi kıymet için yapılan değer artırıcı nitelikteki giderlerden olması nedeniyle, özel maliyet bedeli şeklinde aktifleştirilmesi (264-Özel Maliyet Hesabında izlenmesi) ve kira süresince* ***eşit tutarlarda*** *amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün bulunmaktadır*.” şeklinde görüş bildirilmiştir.[3]

Vergi idaresince kabul edilen görüş bu olmakla birlikte uygulamada da vergi inceleme elemanları tarafından eşit tutarlarda amortismana tabi tutulması gerektiği ve bu sebeple azalan bakiyeler yönteminin uygulanmayacağı hususunda görüş birliği bulunmaktadır.

Türk vergi hukukunda yorum

VUK’un “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı 3. maddesinde; “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeden de anlaşıldığı gibi lafzın açık olmadığı durumlarda yorum müessesesi gündeme gelir.

---

[2] Şükrü KIZILOT, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1994, s. 2738-2743.

[3] Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 21/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.272.327-11 sayılı özelgesi

Yorum kavramı ise kanunun bütününe hâkim olan esaslara göre belirli bir kanun hükmünün ifade ettiği gerçek anlamın meydana çıkarılması için yapılan faaliyet olarak tanımlanabilir.[4] Söz konusu hükmün lafzına baktığımızda eşit yüzde denilmesi suretiyle itfa yöntemi belirtilmiştir. Bu ifadenin eşit miktarı mı kastettiği yoksa diğer madde hükümlerinden farklı olarak eşit yüzde demesinin başka bir anlamı mı olduğu konusunda lafzın açık olmadığı düşünülürse bu sefer bu hükmün konuluş amacına ve diğer maddelerle olan bağlantısına bakmak gerekecektir.

Neden "eşit yüzde" ifadesi?

Eşit yüzde kavramının değerlendirilebilmesi için Kanun'da itfa yöntemlerinde başka bir ifade kullanılıp kullanılmadığına bakılmalıdır.

VUK'un "İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası" başlıklı 326. maddesinde,

*"Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden **eşit miktarlarda** ve beş yıl içinde itfa olunur."*

hükmü bulunmaktadır.

Yine VUK'ta mükerrer madde 320. maddenin 3. fıkrasında;

*"3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakıye amortisman süresine bölünmek suretiyle **eşit miktarlarla** yok edilir."*

şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Bu iki madde hükmü doğrultusunda özel maliyet bedellerinin itfası başlıklı maddede, kanun koyucunun eşit miktar ifadesinden bilerek uzaklaşarak eşit yüzde ifadesini kullanmış olduğu düşünülebilir.

Nitekim kanun koyucu eşit miktar veya tutar anlamını kastedecek olsaydı VUK mükerrer madde 320 ve "İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası" başlıklı madde 326'da açıkça belirttiği gibi "Özel maliyet bedellerinin itfası" başlıklı 327. maddede de yine eşit miktar ifadesini kullanabilirdi.

Diğer bir açıdan ise şayet kanun koyucu özel maliyet bedellerinin eşit miktarlarda itfa edileceğini amaçlasaydı, özel maliyet ifadesini 326. maddeye dahil eder ve 327. maddede ayrıca "Özel maliyet bedellerinin itfası" hükmüne yer vermeyebilirdi.

[4] Turgut AKINTÜRK, Medenî Hukuk, Yeni Medenî Kanuna Uyarlanmış Genişletilmiş Onüçüncü (13.) Bası, İstanbul: Beta, 2008

Building a better working world

Sonuç

Söz konusu madde hükmü uyarınca, özel maliyet bedellerinin itfasında, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin uygulanamayacağı ya da eşit miktarlarda uygulanacağına dair yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır. Böyle bir yorum yasal düzenlemelere aykırılık teşkil edebilecektir.

Nitekim her iki amortisman yönteminin de eşit yüzdelerle uygulandığı gerçeğini dikkate aldığımızda, muğlak ifadelerin hukuk tekniği açısından doğru olmadığı hususu karşısında, kanun koyucunun özel maliyet bedellerinin itfasında normal amortisman yönteminin uygulanması gerektiğini açık bir ifadeyle belirtmesi gerekirdi.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.